

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования
«Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»

О. И. Харламова, В. Ф. Бабына, Т. И. Панова

РЕВИЗИЯ И АУДИТ

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Практическое руководство

для студентов специальности

1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (по направлениям),
1-25 01 04 «Финансы и кредит»,
1-26 01 01 «Государственное управление»

Гомель
ГГУ им. Ф. Скорины
2015

УДК 657.6(076)
ББК 65.052.8я73
X165

Рецензенты:

кандидат экономических наук С. Л. Шатров;
кандидат экономических наук О. С. Башлакова

Рекомендовано к изданию научно-методическим советом учреждения образования «Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины»

Харламова, О. И.

X165 Ревизия и аудит: организация внутрихозяйственного контроля и аудита : практическое руководство / О. И. Харламова, В. Ф. Бабына, Т. И. Панова ; М-во образования РБ, Гом. гос. ун-т им. Ф. Скорины. – Гомель: ГГУ им. Ф. Скорины, 2015. – 47 с.
ISBN 978-985-439-958-4

Цель данного издания – ознакомить с понятием государственного контроля, его функциями, порядком организации и проведения проверок, составления документации, правами и обязанностями проверяющих и проверяемых лиц. В нем рассмотрены основные понятия и термины, применяемые в контрольно-ревизионной работе, формы и методы осуществления контрольных мероприятий.

Практическое руководство предназначено для студентов специальностей 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-26 01 01 «Государственное управление».

УДК 657.6(076)
ББК 65.052.8я73

ISBN 978-985-439-958-4

© Харламова О. И., Бабына В. Ф.,
Панова Т. И., 2015
© УО «Гомельский государственный
университет им. Ф. Скорины», 2015

Содержание

Предисловие	4
Тема 1. Регламентация внутреннего контроля и аудита	5
Тема 2. Организация службы внутреннего аудита	12
Тема 3. Планирование внутреннего аудита	19
Тема 4. Методы и приемы внутреннего аудита	24
Тема 5. Проведение внутреннего аудита	32
Тема 6. Обобщение и реализация результатов внутреннего аудита ...	39
Список использованных источников	47

Предисловие

Одной из важнейших функций управления является контроль. Основная цель контроля – объективное изучение фактического положения дел в различных областях общественной и государственной жизни, выявление тех факторов и условий, которые отрицательно сказываются на выполнении принятых решений и достижении поставленных целей, обеспечении единства решений и исполнения, предупреждении возможных недоработок. Контроль является завершающим этапом управленческой деятельности. Его результаты служат базой для управления.

Практическая подготовка бухгалтеров-экономистов в области хозяйственного контроля требует глубокого овладения законодательными актами и нормативными документами, регулирующими контрольную (надзорную) и аудиторскую деятельность в Республике Беларусь. Будущие специалисты должны владеть всем комплексом методических приемов и технологий проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций всех форм собственности.

Практическое руководство для проведения практических занятий «Ревизия и аудит: теоретические основы контроля и организация контрольной деятельности в Республике Беларусь» предназначено для обучения студентов основам контрольно-ревизионной работы.

Цель данного издания – ознакомить студентов с понятием государственного контроля, его функциями, принципами организации, правами и обязанностями проверяющих и проверяемых лиц, порядком организации и проведения проверок, составления акта (справки) проверки, порядком реализации полученных материалов и привлечения к ответственности виновных лиц. В нем рассмотрены основные понятия и термины, применяемые в контрольно-ревизионной работе, формы и методы осуществления контрольных мероприятий.

Практическое руководство для проведения практических занятий включает теоретический материал и перечень вопросов для самоконтроля.

Издание предназначено для студентов специальностей 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-26 01 01 «Государственное управление».

Тема 1. Регламентация внутреннего контроля и аудита

1.1. Международные требования к организации внутреннего контроля.

1.2. Регламентация внутреннего контроля и аудита в Республике Беларусь.

1.3. Регламентация внутреннего аудита в организации.

1.4. Профессиональная этика внутренних аудиторов. Права и обязанности работников службы внутреннего аудита.

1.1. Международные требования к организации внутреннего контроля

Несмотря на то, что система внутреннего контроля (СВК) является неотъемлемой частью системы управления любой организацией, нормативно определенных требований к ее организации не существовало до конца XX века ни в России, ни за рубежом.

Черeda международных скандалов, связанных с недобросовестной работой внешних аудиторов, выдачей заведомо ложных заключений об отчетности организаций-банкротов, привела к повышению актуальности проблемы организации внутреннего аудита и иных форм контроля.

Наиболее существенные из нормативных положений содержатся в Sarbanes-Oxley Act, а также COSO Report и Turnbull Report. В соответствии со ст. 906 Sarbanes-Oxley Act, компании, которые желают разместить свои акции или взять кредит на международных рынках, должны создать соответствующую систему внутреннего контроля. Функции такой системы могут выполнять комитет внутреннего аудита и службы внутреннего аудита.

Система внутреннего контроля должна отвечать стандартам COSO — Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдуэя. Эти требования распространяются на компании, которые имеют акции или долговые ценные бумаги, зарегистрированные в Комиссии США по ценным бумагам и биржам в соответствии с Законом 1934 г. о фондовых биржах, и акции которых торгуются на американских фондовых биржах.

Приблизительно такие же требования выдвигаются и в случае, если компания размещает свои акции на Лондонской бирже. Российские организации проявляют все больший интерес к первичному выпуску

акций и облигаций и на фондовом рынке Великобритании. Для проведения эмиссии и включения в листинг Лондонской фондовой биржи компания-эмитент должна отвечать ряду требований в сфере корпоративного управления и внутреннего контроля.

Эти требования сформулированы в Объединенном кодексе корпоративного управления (*Combined Code of Corporate Governance*) в виде принципов лучшей практики, которым должна удовлетворять компания. Ежегодно в составе годового отчета компания-эмитент раскрывает соответствие требованиям Кодекса, в том числе способы выполнения отдельных принципов либо причины, по которым такие принципы не выполняются.

Модель COSO особенно важна тем, что акцент в ней сделан на ответственности руководства предприятия за состояние внутреннего контроля. Согласно COSO внутренний контроль — это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику (например, советом директоров, который представляет владельцев компании), его управленческим персоналом высшего уровня (менеджментом) и всеми другими сотрудниками, который в достаточной и оправданной мере обеспечивает достижение предприятием следующих целей:

- целесообразности и финансовой эффективности деятельности (включая сохранность активов);
- достоверности финансовой отчетности;
- соблюдения требований законодательства и регулирующих органов.

Одним из основных постулатов COSO является прямая ответственность как совета директоров, так и менеджмента за создание и обеспечение эффективного осуществления ориентированного на риски внутреннего контроля предприятия.

Ранее перед менеджментом стояла задача обеспечить уверенность собственников корпорации в достижении поставленных целей, особых требований к внутреннему контролю не существовало. Организация должна была обеспечивать исполнение трех следующих целей: экономичности и эффективности операций; достоверности финансовой отчетности; соответствия деятельности законодательству.

Теперь при разработке системы внутреннего контроля компаниям нужно руководствоваться методологией COSO, основные требования которой сводятся к следующим тезисам: СВК должна быть задокументирована в формате, понятном аудиторам; СВК должна эффективно функционировать; процедуры оценки эффективности СВК должны действовать в компании на регулярной основе.

СВК действует регулярно, а не эпизодически, в то время как ревизионная комиссия проводит проверки раз в год в обязательном порядке, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии (ревизора) общества, решению общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества или по требованию акционера (акционеров) общества, владеющего в совокупности не менее чем 10 процентами голосующих акций общества. Отсутствие полноценной системы внутреннего контроля приводит к тому, что проверка деятельности проводится либо в рамках аудита, либо в рамках ежегодной проверки один раз в год ревизионной комиссией финансово-хозяйственной деятельности общества. Для собственников уже недостаточно время от времени получать информацию о состоянии дел в компании. Гораздо важнее иметь оперативные данные об отклонениях от поставленных целей и своевременно реагировать на них. Именно поэтому независимо от законодательных требований многие компании создают собственные СВК. При этом самые дальновидные уже сегодня руководствуются методикой COSO, которая в обозримом будущем может перешагнуть границы.

1.2. Регламентация внутреннего контроля и аудита в Республике Беларусь

Законодательная основа организации внутреннего контроля в Республике Беларусь установлена в сфере противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Правовое регулирование в данной сфере осуществляется на основании Закона Республики Беларусь от 19 июля 2000 г. № 426-З «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем, и финансирования террористической деятельности» (в ред. Законов Республики Беларусь от 11.12.2005 № 68-З, от 26.12.2007 № 300-З, от 16.07.2008 № 413-З, от 06.11.2008 № 438-З), который определяет механизм государственного контроля за проведением операций с денежными средствами или иным имуществом в целях предупреждения, выявления и пресечения деяний, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма. Данный вид контроля получил название «финансовый мониторинг».

16 марта 2006 г. Советом министров Республики Беларусь было принято постановление № 352 «Об общих требованиях к правилам внутреннего контроля» и постановление № 367 «Об утверждении

формы специального формуляра регистрации финансовой операции, подлежащей особому контролю, и инструкции о порядке заполнения, передачи, регистрации, учета и хранения специальных формуляров регистрации финансовых операций, подлежащих особому контролю».

Проведение внутреннего контроля — обязательное требование к лицам, осуществляющим финансовые операции:

- 1) банки и небанковские кредитно-финансовые организации;
- 2) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 3) лица, занимающиеся биржевой деятельностью;
- 4) лица, осуществляющие торговлю драгоценными металлами и драгоценными камнями;
- 5) ломбарды, пункты скупки;
- 6) страховые организации и страховые брокеры;
- 7) организаторы лотерей и электронных интерактивных игр;
- 8) нотариусы;
- 9) организации, оказывающие риэлтерские услуги и принимающие участие в операциях, связанных с куплей-продажей недвижимого имущества для своего клиента;
- 10) организации, индивидуальные предприниматели, оказывающие юридические и бухгалтерские услуги, адвокаты, совершающие от имени или по поручению своего клиента финансовые операции, связанные с куплей-продажей недвижимого имущества; управлением денежными средствами, ценными бумагами или иным имуществом; распоряжением банковскими счетами и счетами «депо»; созданием организаций либо участием в управлении ими; приобретением или продажей предприятия как имущественного комплекса;
- 11) операторы почтовой связи;
- 12) казино, букмекерские конторы, тотализаторы и другие игорные заведения, имеющие игровые автоматы, иные устройства для проведения основанных на риске игр;
- 13) организации, осуществляющие государственную регистрацию недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;
- 14) организации, осуществляющие деятельность по передаче имущества в лизинг;
- 15) иные организации, их обособленные подразделения и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги по получению, отчуждению, приобретению, выплате, передаче, перевозке, пересылке, перечислению, обмену и хранению средств, а также лица, удостоверяющие или регистрирующие гражданско-правовые сделки лиц, совершающих финансовые операции.

К мерам, направленным на предотвращение легализации доходов, полученных незаконным путем, и финансирования террористической

деятельности, относятся: внутренний контроль; особый контроль; запрет на информирование лиц, совершающих финансовые операции, о принимаемых мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем, и финансирования террористической деятельности; иные меры в соответствии с законодательными актами.

Внутренний контроль осуществляется организацией на основании разрабатываемых ею правил. В Республике Беларусь разработаны Общие требования к правилам внутреннего контроля (утверждены постановлением СМ РБ от 16.03.2006 № 352).

Правила внутреннего контроля должны включать: порядок документального фиксирования финансовых операций, подлежащих особому контролю; порядок обеспечения хранения и конфиденциальности информации о финансовых операциях; требования к квалификации и подготовке соответствующих должностных лиц, осуществляющих регистрацию финансовых операций, подлежащих особому контролю, передачу, учет и хранение специальных формуляров и иных документов, связанных с осуществлением и (или) совершением финансовых операций, подлежащих особому контролю, принятие организационных мер по осуществлению внутреннего контроля; порядок идентификации лиц, совершающих финансовые операции; порядок выявления финансовых операций, подлежащих особому контролю; порядок заполнения специального формуляра, а также порядок его регистрации, передачи, учета и хранения; указание на должностных лиц, ответственных за организацию разработки и выполнение правил.

Порядок документального фиксирования финансовых операций, подлежащих особому контролю, должен предусматривать: вид финансовой операции и основания ее совершения; дату совершения финансовой операции и на какую сумму она совершена; сведения, необходимые для идентификации лица, совершающего финансовую операцию, его представителя; сведения, необходимые для идентификации лица, по поручению, от имени и (или) в интересах которого действуют лица, совершающие финансовую операцию.

Организация системы внутреннего контроля должна обеспечивать конфиденциальность фиксируемой информации о финансовых операциях, о лицах, совершающих эти финансовые операции, их представителях, а также об иных лицах, по поручению, от имени и (или) в интересах которых действуют лица, совершающие финансовые операции, а также о мерах, принимаемых лицом, осуществляющим эти операции, в целях предотвращения и выявления финансовых операций, связанных с легализацией доходов, полученных незаконным путем, и финансированием террористической деятельности.

В соответствии с российским стандартом термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает контрольную среду. Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

- а) стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- б) организационная структура аудируемого лица;
- в) распределение ответственности и полномочий;
- г) осуществляемая кадровая политика;
- д) порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;
- е) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- ж) обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;
- и) наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- а) подотчетность одних работников другим;
- б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- в) сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- г) сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

е) осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

ж) ограничение доступа к активам и записям;

и) сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

1.3. Регламентация внутреннего аудита в организации

Деятельность внутренних аудиторов внутри организации должна осуществляться только на базе детального регламента, чтобы исключить необъективность и опасность узкого видения проблем на каждом из соподчиненных уровней объектов, вовлеченных в систему аудирования. Кроме того, каждая методика позволит значительно сократить время осуществления аудиторской проверки.

Главному внутреннему аудитору необходимо разрабатывать базовые методики проверок различных объектов аудиторского контроля с приведением в них целей и задач аудита, источников информации, классификации возможных нарушений и типовых ошибок, последовательности работ (в том числе перечней действий внутреннего аудитора в тех или иных ситуациях), типовых рабочих и отчетных документов.

Внутрифирменные стандарты внутреннего аудита могут быть включены в следующие разделы:

- стандарты, регулирующие направления и стадии внутреннего аудита;
- стандарты, освещающие стадии осуществления внутреннего аудита;
- стандарты управления внутренним аудитом.

Стандарты внутреннего аудита должны при необходимости пересматриваться в целях их соответствия изменениям внешней среды.

1.4. Профессиональная этика внутренних аудиторов. Права и обязанности работников службы внутреннего аудита

Как и любая деятельность, связанная с управлением, внутренний аудит требует соблюдения норм профессиональной этики.

Кодекс этики и стандарты внутреннего аудита должны приниматься высшим органом управления деятельностью внутренних аудиторов. За рубежом таким органом управления является организованный в 1941 г. в США, а в настоящее время имеющий более 180 отделений по всему миру международный Институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors-ИИА, Inc.). В Беларуси, в России на настоящем этапе развития в современных условиях формируются лишь предпосылки создания такого рода организации. Кодекс профессиональной этики и стандарты профессиональной деятельности внутреннего аудита могут разрабатываться локально, т. е. на каждом отдельном предприятии при наличии службы внутреннего аудита. Любой этический кодекс должен состоять из общих формулировок, описывающих идеальные формы поведения, т. е. такие, к которым должны стремиться профессионалы, и из конкретных правил поведения, которые должны выполняться каждым профессионалом. Кодекс профессиональной этики внутренних аудиторов должен состоять из двух частей — этических принципов внутреннего аудита и основных положений по поведению внутренних аудиторов (т. е. правил поведения в конкретных ситуациях).

Этические принципы, являющиеся ключевым условием достижения цели внутреннего аудита, должны отражать следующие основные моменты: независимость, объективность, лояльность, ответственность, конфиденциальность, профессионализм.

Внутренние аудиторы независимы, когда они могут выполнять свою работу свободно (беспристрастно) и объективно. Независимость внутреннего аудитора определяется оргстатусом (т. е. функциями и подчинением) отдела внутреннего аудита, правами и обязанностями внутреннего аудитора, в том числе доступом к высшему руководству. Следовательно, при разработке внутрифирменных стандартов для обеспечения требования независимости должны быть включены следующие положения:

1. Организационный статус отдела внутреннего аудита.
2. Права и обязанности внутреннего аудитора.

Чтобы избежать возможных проблем, в отдел внутреннего аудита следует принимать людей, имеющих:

- а) финансовое, экономическое или аудиторское образование;
- б) знания в области теории менеджмента;
- в) опыт менеджерской работы, предполагающий умение общаться с людьми и расставлять приоритеты;
- г) базовые знания в различных функциональных областях (производство, маркетинг, логистика, продажи, закупки, информационные технологии и т. д.).

Очень важно, чтобы кандидаты имели хорошие перспективы карьерного роста. Ведь если аудиторы испытывают неуверенность подобного рода, то на их объективность легко влиять.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключается суть международных требований к организации внутреннего контроля?
2. Каким образом осуществляется регламентация внутреннего контроля и аудита в Республике Беларусь?
3. Назовите меры, направленные на предотвращение легализации доходов, полученных незаконным путем.
4. Что должны включать правила внутреннего контроля?
5. Каким образом должна осуществляться регламентация внутреннего контроля в организации?
6. Какие нормы профессиональной этики должны соблюдаться внутренними аудиторами?

Тема 2. Организация службы внутреннего аудита

- 2.1. Требования к системам внутреннего контроля и аудита.
- 2.2. Формы организации службы внутреннего контроля.
- 2.3. Этапы создания службы внутреннего аудита в организации.
- 2.4. Положение о структурном подразделении внутреннего аудита.
- 2.5. Взаимосвязь внутреннего аудита с другими службами и подразделениями организации.

2.1. Требования к системам внутреннего контроля и аудита

Внутренний контроль есть непрерывный процесс, который должен присутствовать в каждой организации для выполнения ее целей. Внутренний аудит — лишь элемент системы внутреннего контроля, который в добровольном порядке может создавать руководство (собственники) компании для усиления внутреннего контроля. В связи

с этим требования к системе внутреннего контроля и службе внутреннего аудита различны.

1. Подконтрольность каждого субъекта внутреннего контроля, работающего в организации. В должностных инструкциях необходимо предусматривать, чтобы качество выполнения контрольных функций каждого субъекта могло быть проверено другим субъектом внутреннего контроля (без какого бы то ни было дублирования).

2. Ущемление интересов. Необходимо создавать специальные условия, при которых те или иные отклонения ставят какого-либо работника (подразделение) организации в невыгодное положение и побуждают их к регулированию «узких мест».

3. Недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного лица. Сосредоточение первичного контроля в одних руках может привести к злоупотреблениям.

4. Заинтересованность администрации. Функционирование системы внутреннего контроля не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц управления.

5. Компетентность, добросовестность и честность субъектов внутреннего контроля. Если персонал организации, в служебные функции которого входит осуществление контроля, не обладает этими характеристиками, то даже идеально организованная система внутреннего контроля не будет эффективной.

6. Приемлемость методологии внутреннего контроля. Ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными. Распределение контрольных функций, программы внутреннего контроля и применяемые методы должны быть целесообразными.

7. Приоритетность. Абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкими расходами) не имеет смысла и только отвлекает силы от более важных задач.

8. Оптимальная централизация или адекватность оргструктуры. Динамичность, устойчивость, непрерывность функционирования системы внутреннего контроля обуславливаются единством и оптимальным уровнем централизации оргструктуры организации, которая должна соответствовать размерам и степени сложности организации.

9. Единичная ответственность. Каждая контрольная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Не следует закреплять отдельную функцию за двумя или несколькими центрами ответственности. Но закрепление нескольких контрольных функций за одним центром ответственности вполне допустимо.

10. Потенциальное функциональное замещение. Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольные процедуры.

11. Регламентация. Эффективность функционирования системы внутреннего контроля прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность в организации.

12. Взаимодействие и координация. Контроль должен осуществляться на основе четкого взаимодействия всех подразделений и служб организации.

13. Предотвращение несанкционированного доступа к активам и файлам.

14. Безопасность активов и файлов.

15. Регламентация деятельности на основе специальных схем последовательности операций. Такие схемы должны содержать необходимую информацию о разделении обязанностей, санкционировании операций, процедурах контроля, а также правила, определяющие порядок какой-либо деятельности.

16. Внедрение новых информационных технологий в учетную и контрольную деятельность.

17. Документальное подтверждение выполнения контрольной функции. Каждое должностное лицо, исполняющее важные контрольные функции, должно регулярно отчитываться в письменной форме и ставить подпись, подтверждающую, что эти функции исполняются.

18. Периодическое перераспределение обязанностей между внутренними контролерами. Во избежание злоупотреблений и для повышения эффективности внутреннего контроля целесообразно периодически перераспределять обязанности работников, имеющих необходимую квалификацию и допуск к определенному виду работам.

19. Всесторонний контроль. Управление организацией и ее развитие при наличии необходимых для этого ресурсов невозможны без эффективного всестороннего контроля над всеми звеньями ее деятельности.

20. Понимание взаимосвязи объектов контроля. Если в процессе контроля объекта выявлены отклонения, превышающие допустимый уровень, целесообразно подвергнуть контрольным процедурам объекты, непосредственно связанные с «проблемным».

21. Приоритет предварительного контроля. Необходимо усиливать превентивное начало в контроле, чтобы предупреждать возникновение отклонений, ухудшающих состояние (действие) управляемого объекта.

22. Использование информации об отклонениях, полученной в предыдущих проверках. В каждой текущей процедуре контроля

предполагается использование информации об отклонениях, выявленных предыдущими процедурами контроля этого же объекта.

23. Непрерывность развития и совершенствования.

2.2. Формы организации службы внутреннего контроля

Организация системы внутреннего контроля в общем случае находится под воздействием следующих факторов:

- 1) отношения руководства к внутреннему контролю;
- 2) внешних условий функционирования организации, ее размеров, оргструктуры, масштабов и видов деятельности;
- 3) количества и региональной неоднородности месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний;
- 4) стратегических установок, целей и задач;
- 5) степени механизации и компьютеризации деятельности;
- 6) ресурсного обеспечения;
- 7) уровня компетентности кадрового состава.

Внутренний контроль может быть организован:

- а) в форме постоянно действующей ревизионной комиссии (ревизора), избираемой и принимаемой ежегодно на общем собрании акционеров для утверждения годовой отчетности;
- б) в форме отдела внутреннего аудита, подотчетного непосредственно руководителю предприятия;
- в) в форме группы контроля;
- г) в форме инвентаризационного бюро;
- д) в форме договора с аудиторской фирмой на ведение внутреннего аудита (аутсорсинг).

Ревизия. Поскольку построение системы внутреннего контроля — процесс трудоемкий и длительный, на определенном этапе (пока не выстроена эффективная система контроля) возникает объективная необходимость наличия в компании отдельного подразделения — контрольно-ревизионного управления. В данном случае КРУ будет фокусироваться на выявлении ошибок и злоупотреблений, выполняя роль корпоративного полицейского «в чистом виде». Однако ревизия оценивает последствия уже материализовавшихся рисков, в то время как внутренний аудит оценивает возможность и предлагает пути снижения рисков и/или негативных эффектов их воздействия.

Служба внутреннего аудита. Лучшим вариантом считается функциональное подчинение руководителя СВА генеральному директору.

В каждом конкретном случае структура и численность СВА определяются индивидуально, на основе различных факторов. Первый из них — это задачи, которые ставит перед внутренним аудитом руководство компании. Вторым фактором, влияющим на структуру СВА, — степень подверженности компании различного рода рискам. Третий фактор — зрелость контрольной среды в компании. И, наконец, географическая разветвленность компании и разбросанность ее структурных подразделений.

Аутсорсинг и косорсинг. Как один из вариантов организации внутреннего аудита можно использовать аутсорсинг, т. е. полностью передать функции внутреннего аудита специализированной компании или внешнему консультанту. Однако не рекомендуется, чтобы задачи внутреннего аудита решал внешний аудитор этой компании. Еще один вариант — косорсинг. Он заключается в том, чтобы создать службу внутреннего аудита в рамках компании, но в некоторых случаях привлекать экспертов специализированной компании или внешнего консультанта.

2.3. Этапы создания службы внутреннего аудита в организации

Организация эффективно функционирующей системы внутреннего аудита в коммерческой фирме — это сложный многоэтапный процесс, включающий следующие этапы:

1. Критический анализ и сопоставление определенных для прежних условий хозяйствования целей функционирования организации, принятого ранее курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, оргструктурой, а также с ее возможностями.

2. Разработка и документальное закрепление новой (соответствующей изменившимся условиям хозяйствования) деловой концепции организации (что собой представляет организация, каковы ее цели, что она может, в какой области имеет конкурентные преимущества, каково желаемое место на рынке), а также комплекса мероприятий, способного привести эту деловую концепцию к развитию и совершенствованию организации, успешной реализации ее целей, укреплению ее позиций на рынке. Такими документами должны быть положения о финансовой, производственно-технологической, инновационной, снабженческой, сбытовой, инвестиционной, учетной и кадровой политике.

3. Анализ эффективности существующей структуры управления, ее корректировка. Необходимо разработать (уточнить) план документации

и документооборота, штатное расписание, должностные инструкции с указанием прав, обязанностей и ответственности каждой структурной единицы. Без такого строгого подхода невозможно осуществлять четкую координацию функционирования всех звеньев внутреннего контроля.

4. Разработка формальных типовых процедур контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций.

5. Организация отдела внутреннего аудита.

При формировании отдела внутреннего аудита необходимо учитывать состав службы внутреннего аудита.

Для крупной компании, имеющей филиалы и удаленные подразделения, примерный состав службы внутреннего аудита выглядит таким образом:

1. Руководитель службы.
2. Специалист по расчетам с головной организацией.
3. Специалист по камеральным и документальным проверкам отчетности филиалов.
4. Методисты-бухгалтеры от регионов.
5. Специалист по налоговому учету.
6. Специалист по правовым вопросам.
7. Специалист по финансовому анализу.

2.4. Положение о структурном подразделении внутреннего аудита

Одним из необходимых внутренних документов, подлежащих утверждению при создании службы внутреннего аудита как структурного подразделения организации, является положение о структурном подразделении — это правовой акт, устанавливающий статус, функции, права, обязанности и ответственность структурных подразделений.

Не существует нормативно установленных требований к содержанию положения о подразделении. Текст положения о подразделении может включать следующие разделы: общие положения, основные задачи, функции, права и обязанности, ответственность, взаимоотношения.

Положения о структурных подразделениях визируются руководителем службы кадров, юристом, заместителем руководителя организации, курирующим данное подразделение, а также руководителем других структурных подразделений, с которыми данное подразделение взаимодействует в работе.

Положения о подразделениях подписываются руководителем подразделения и утверждаются руководителем организации. Положения о подразделениях могут утверждаться распорядительным документом (постановлением, приказом, распоряжением), если одновременно с утверждением документа необходимо дать поручения, связанные с его применением.

Положение о подразделении оформляется на общем бланке организации.

2.5. Взаимосвязь внутреннего аудита с другими службами и подразделениями организации

Контрольные функции не всеми службами организации выполняются удовлетворительно и в полном объеме. Это и определяет в значительной мере высокий уровень рисков организации, что не только влияет на взаимоотношения с партнерами, но и приводит к значительным материальным потерям в случае применения налоговых санкций за допущенные нарушения в финансово-хозяйственной деятельности.

Внутренний аудит систематически контролирует деятельность всех объектов управления, выявляет причины отступления от стандартов, отклонения от целей, поставленных перед конкретным объектом, что способствует оперативному устранению выявленных нарушений.

Элементы взаимосвязи службы внутреннего аудита с другими службами и подразделениями организации заключаются в следующем:

Директорат. Служба аудита получает для руководства к исполнению приказы, распоряжения, указания, планы. Выдает результаты проверок, анализов, оценку деятельности, рекомендации, заключения.

Отдел снабжения и сбыта. Служба аудита контролирует состояние материально-технического обеспечения, эффективность заключенных сделок по приобретению сырья, материалов, товарно-материальных ценностей (ТМЦ), отчеты о расходовании материалов на производство, отпуск материалов на сторону, акты приемки и списания ТМЦ. Подтверждает обоснованность прихода и списания ТМЦ, консультирует по вопросам составления договоров, заполнения бланков учета и отчетности, проведения и оформления инвентаризаций.

Материальный склад. Служба аудита контролирует движение ТМЦ, обоснованность и своевременность оприходования и списания, наличие карточек складского учета, материальных отчетов, товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, требований, наличие договора о материальной ответственности, правильность хранения, обеспечение

сохранности ценностей, исправности весового и измерительного оборудования, консультирует по вопросам рационального складирования и оформления первичных документов, информирует об изменении в учете и отчетности.

Производственные цехи. Служба аудита контролирует производственные отчеты, накладные на отпуск сырья в производство, соответствие фактического выхода продукции плановым нормативам, обоснованность применения норм естественной убыли. Проверяет обоснованность отнесения затрат на производство продукции, заполнение журналов технического надзора и качества. Производит оценку производственной деятельности предприятия, соблюдения технологической дисциплины, своевременности и правильности отражения производственных операций в первичных документах. Информировывает об изменении норм, нормативов и расчетной себестоимости продукции.

Планово-экономический отдел. Служба аудита проверяет наличие действующих норм и нормативов, отчетов о выполнении плановых заданий по производственной, финансовой и коммерческой деятельности, плановых отпускных цен на выпускаемую продукцию, штатного расписания. Информировывает о допускаемых отступлениях по порядку оформления первичной документации. Консультирует по внесению изменений и дополнений в положение об оплате труда, по составлению расчета цен.

Отдел бухгалтерского учета. Служба аудита проверяет документы, подтверждающие достоверность бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности, обоснованность расчетов с бюджетом, дебиторами, кредиторами и т. д. Представляет материалы проверок инвентаризаций, анализов. Информировывает об изменениях в налоговом законодательстве в бухгалтерском учете и отчетности.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы требования к системам внутреннего контроля и аудита?
2. Под воздействием каких факторов находится организация системы внутреннего контроля?
3. В каких формах может быть организован внутренний контроль?
4. В чем достоинства и недостатки различных форм внутреннего контроля?
5. Какие этапы включает организация эффективно функционирующей системы внутреннего аудита?
6. В чем заключается взаимосвязь внутреннего аудита с другими службами и подразделениями организации?

Тема 3. Планирование внутреннего аудита

- 3.1. Этапы проведения внутреннего аудита.
- 3.2. Планирование работы службы внутреннего аудита.
- 3.3. Последовательность подготовки к проверке и организация аудиторского процесса.
- 3.4. Порядок внутреннего аудита в организации.

3.1. Этапы проведения внутреннего аудита

Выделяют следующие этапы проведения внутреннего аудита:

1. Планирование внутреннего аудита. На данном этапе должны быть выполнены следующие процедуры: подготовка к предстоящей проверке; составление плана и программы проведения проверки.

2. Проведение внутреннего аудита. Непосредственное участие внутренних аудиторов в контрольном процессе должно быть спланировано таким образом, чтобы обеспечить: организацию работы на месте; проведение внезапных инвентаризаций; обследование проверяемого объекта; документальную проверку хозяйственных операций; привлечение при необходимости экспертов; осуществление других контрольных процедур.

3. Отчет внутреннего аудита – завершающий этап, который осуществляется в следующем порядке: систематизация материалов проверки; составление отчетных документов по проверке, их согласование и подписание должностными лицами, осуществляющими руководство объектом; доклад о результатах проверки должностным лицам, назначившим проверку.

4. Организация последующего аудиторского контроля – это процесс, который может осуществляться в периоды, следующие за отчетным (контрольным). Он должен обеспечивать устранение недостатков, неточностей, ошибок; контроль за устранением недостатков, неточностей, ошибок.

Поэтапное планирование внутреннего аудита зависит от модели проведения работ СВА.

Можно выделить два варианта проведения работ внутренними аудиторами: горизонтальная модель и вертикальная. Первая используется для проверки соответствия отдельного вида деятельности или процесса требованиям систем менеджмента и оценивания их результативности и эффективности. Вертикальная модель используется для

проверки соответствия деятельности отдельного подразделения компании. При этом необходимо обратить внимание на то, что горизонтальная модель является более трудоемкой и продолжительной, однако и более значимой, поскольку включает в поле зрения деятельность на стыках различных подразделений и должностных лиц, которые участвуют в выполнении требований к объекту проверки. Кроме того, горизонтальная проверка «ломает» коммуникационные барьеры между подразделениями и поощряет участников систем менеджмента к взаимодействию друг с другом.

3.2. Планирование работы службы внутреннего аудита

Наиболее важным этапом в проведении внутреннего аудита является планирование. Основным документом, который использует руководитель службы, является годовая программа, которая утверждается руководителем компании. Программа должна разрабатываться с учетом статуса и значимости видов деятельности и процессов. Формат внутреннего регламента «Годовая программа внутреннего аудита» может иметь следующий вид (таблица 1).

Таблица 1 – Формат документа «Годовая программа внутреннего аудита»

№ п/п	Объект (вид деятель- ности, процесс)	Область		Критерии проверки	Цель проверки	ФИО главного аудитора	ФИО аудитора	Материально- техническое обеспечение
		Под- раз- деле- ние	Месяц, неделя					

Первостепенное значение должно уделяться ключевым видам деятельности и процессам, оказывающим решающее влияние на успех компании, достижение ее целей, а также критическим видам деятельности, процессам, ненадлежащее исполнение которых на определенном этапе времени может представлять реальную или потенциальную опасность для компании.

Типичными процессами, которые можно отнести к ключевым, являются: изучение спроса, ожиданий потребителей; управление закупками; взаимодействие с потребителями, реализация продукции; подготовка и компетентность персонала. Ранжирование ключевых

процессов проводят посредством экономической или экспертной оценки влияния отдельных процессов на конечные результаты бизнеса.

Критическими считаются такие процессы, ненадлежащая организация которых или несоблюдение требования к которым могут представлять фактическую или потенциальную опасность для эффективности деятельности. Эти процессы требуют незамедлительного вмешательства в виде корректирующих или предупреждающих действий и должны находиться под особым контролем. В разряд критических может попасть любой бизнес-процесс в силу разного рода причин внутреннего характера.

На основании годовой программы аудита составляется календарный график аудиторских проверок, а также план на каждую отдельную или комплексную аудиторскую проверку.

План должен специфицировать объект аудита как организационно (аудит отдела, группы отделов и пр.), так и функционально (аудит финансов, маркетинга и т. д.). Руководитель службы внутреннего аудита также должен разработать план развития службы внутреннего аудита.

3.3. Последовательность подготовки к проверке и организация аудиторского процесса

При подготовке к осуществлению внутренней аудиторской проверки необходимо:

1. Участникам группы: ознакомиться с планом и четко определить границы проверки, проанализировать все относящиеся к его обязанностям документы и материалы с целью выявления наиболее существенных вопросов, подлежащих квалифицированному обсуждению с персоналом подразделения.

2. Главному аудитору: получить в службе внутреннего аудита все указанные в плане документы, в соответствии с которыми должна проводиться проверка, а также документы, относящиеся к объекту проверки: организационно-распорядительные, должностные инструкции, карты процессов, детальное их описание, матрицы распределения ответственности и полномочий и произвести необходимые назначения в группе и составить график аудиторской проверки; подготовить опросный лист; обеспечить аудиторов рабочими материалами — контрольными вопросниками, журналами аудитора, бланками протоколов несоответствия и т. д.

Опросный лист — анкета с перечнем вопросов для сотрудников аудируемого подразделения, ответы используются для предварительной

оценки объекта аудита. Вопросы опросного листа должны строиться на основе критериев аудиторской проверки и охватывать наиболее существенные их части, формулироваться лаконично, недвусмысленно, в определенной последовательности, предусматривать однозначный ответ.

Контрольный вопросник — заранее составленный систематизированный перечень вопросов, ответы на которые позволяют аудитору непосредственно в ходе проверки получать информацию о степени соответствия состояния области проверки установленным требованиям. Вопросы должны быть поставлены так, чтобы ответы давали возможность аудитору исчерпывающее и верное представление об объекте.

Журнал аудитора — журнал или бланк, в котором аудитор фиксирует факты, результаты бесед и иную информацию, собранную в ходе аудиторской проверки (таблица 2). Записи в журнале являются основой для принятия соответствующих решений.

Таблица 2 – Формат документа «Журнал внутреннего аудитора»

Код	Дата	Объект	Область	Критерии	Перечень вопросов	Фактическое состояние	Комментарии и предложения	Примечания

Непосредственно внутренние аудиторские проверки следует проводить по заранее спланированным процедурам. Алгоритм проверки может выглядеть так:

1. Вводное совещание.
2. Сбор и обработка информации.
3. Заключительное совещание.
4. Составление отчета об аудиторской проверке.
5. Представление отчета на утверждение.
6. Рассылка отчета заинтересованным лицам.
7. Устранение несоответствий.
8. Разработка и реализация корректирующих и предупреждающих действий.
9. Инспекционный контроль.
10. Регистрация результатов проверки.
11. Информирование об устранении несоответствий.
12. Оформление файла внутреннего аудита.

3.4. Порядок внутреннего аудита в организации

В процессе создания службы необходимо подготовить и утвердить рабочий документ «Порядок внутреннего аудита», универсальный для будущих контрольных проверок. Требования данного регламента следует учитывать при подготовке годовой программы и планов-графиков внутренних аудиторских проверок.

Вместе с тем положения данного внутреннего документа должны пересматриваться в случаях изменений в законодательстве; реорганизации, смене собственников (руководства организации); изменения видов деятельности; изменений в учетной политике; неэффективности внутренних проверок.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите этапы проведения внутреннего аудита.
2. Какие существуют модели проведения работ внутренними аудиторами?
3. Каким образом осуществляется планирование работы внутреннего аудитора?
4. Определите последовательность подготовки к проверке и организации аудиторского процесса.
5. Опишите алгоритм проверки внутренних аудиторов.

Тема 4. Методы и приемы внутреннего аудита

- 4.1. Особенности методики внутреннего аудита.
- 4.2. Фактический контроль во внутреннем аудите.
- 4.3. Методы проверки отдельных документов и их совокупностей по однотипным и взаимосвязанным операциям.
- 4.4. Аналитические процедуры.
- 4.5. Аудиторская выборка.

4.1. Особенности методики внутреннего аудита

Методы внутреннего аудита представляют собой совокупность финансовых, экономических, организационных, оперативно-технических

и фактических способов и приемов по проверке производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью изучения состояния их экономики и финансов, эффективности использования материальных и финансовых ресурсов, сохранности активов и своевременности возврата обязательств, обеспечения законности, достоверности и целесообразности хозяйственных операций, а также их оформления первичными документами, служащими основанием для отражения в бухгалтерском учете.

В отличие от внешнего аудита, носящего, как правило, официальный характер и проводимого уже по оформленной финансовой отчетности, внутренний аудит на предприятии может носить как плановый, так и внезапный характер. Поэтому для него характерны все три этапа контроля: предварительный — до совершения хозяйственных операций; текущий — во время осуществления хозяйственных операций; последующий — после их совершения.

Общим для всех процедур внутреннего аудита (самоконтроля) предприятия является то, что все они базируются на защитных принципах и функциях бухгалтерского учета, таких как двойная запись, балансовое обобщение, контрольной, аналитической и других. Для получения аудиторских доказательств при проведении внутреннего аудита широко используются различные методы. Их можно классифицировать следующим образом:

1) общенаучные методические приемы контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, редукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др.);

2) собственные эмпирические методические приемы контроля (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, служебное расследование, экспертизы различных видов, сканирование, логическая проверка, письменный и устный опросы и др.);

3) специфические приемы смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики).

4.2. Фактический контроль во внутреннем аудите

При проведении внутреннего аудита широко используется инвентаризация ценностей — физическая проверка — осмотр и подсчет аудитором материальных активов (производственных запасов, денежных

средств, основных средств и др.), а также инвентаризация расчетов и обязательств и других статей баланса.

Порядок проведения инвентаризации рассматривался ранее.

Задачи рабочих инвентаризационных комиссий:

- инвентаризация имущества и денежных средств предприятия;
- участие в определении результатов инвентаризации;
- разработка предложений по упорядочению хранения товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- оформление инвентаризационных описей и протоколов результатов обследования инвентаризируемых объектов.

До начала инвентаризации специалист по внутреннему аудиту обязан выяснить, как часто проводилась инвентаризация имущества на данном объекте; проверить бухгалтерскую документацию по ранее проводившимся инвентаризациям на данном объекте; ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей; выявить дорогостоящие товарно-материальные ценности; проанализировать имеющуюся систему учета товарно-материальных ценностей; выявить сильные и слабые стороны системы учета ценностей.

В случае наблюдения или осуществления методического руководства проведением инвентаризации (без участия в составе комиссии) аудитору с целью обеспечения надежности средств контроля следует принять участие в проведении контрольных измерений (взвешивании, пересчете и др.); установить, имеются ли устаревшие, неиспользуемые или мало используемые товарно-материальные ценности; проверить, хранятся ли отдельно ценности, принадлежащие другим юридическим и физическим лицам, и учитываются ли они отдельно в складском учете и в бухгалтерии на забалансовых счетах.

Аудитору необходимо помнить, что незаконные операции и злоупотребления могут иметь место и при внешне правильно составленных документах. Поэтому в ходе их осмотра рекомендуется вызывать лиц, подписавших документы, для подтверждения подлинности подписей и фактов получения товарно-материальных и денежных ценностей. Осмотр документов рекомендуется проводить при достаточном освещении (лучше всего дневном). Осмотру подвергаются лицевая и оборотная стороны документа.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором она была закончена, а по годовой — в годовом бухгалтерском отчете.

С целью обеспечения непрерывного контроля за сохранностью имущества и условий его хранения могут проводиться выборочные инвентаризации. Порядок их проведения практически ничем не

отличается от порядка проведения сплошных инвентаризаций, за исключением того, что проверка проводится по отдельным наименованиям ценностей.

Разновидностью выборочной инвентаризации является контрольная проверка, которая может проводиться по завершении сплошной инвентаризации с целью проверки ее качества.

Внеплановые инвентаризации проводятся по распоряжению руководителя предприятия по мере необходимости и, как правило, внезапно.

Особой профессиональной подготовки от специалистов внутреннего аудита требует проведение инвентаризации расчетов. Этой процедуре должны ежегодно подвергаться расчеты с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, расчеты с бюджетом, поставщиками и покупателями, подотчетными лицами, персоналом, другими дебиторами и кредиторами. Необходимо выяснить, правильно ли отражены по статьям баланса соответствующие остатки задолженности. Для этого по данным регистров аналитического учета к счетам, предназначенным для отражения расчетов, сличают остатки по каждому виду расчетов на начало проверяемого периода с остатками по соответствующим статьям баланса, а затем проверяют каждый вид расчетов. Специалист внутреннего аудита обязан установить причины и виновников образования задолженности; давность ее возникновения и реальность получения; не пропущены ли сроки исковой давности; какие меры принимались для погашения задолженности; проводились ли встречные проверки; составлялись ли акты выверки взаиморасчетов; наличие графиков погашения задолженности и писем, в которых дебиторы признают свою задолженность; велась ли претензионно-исковая работа; осуществлялся ли контроль исполнения договорных обязательств.

Проверке также подлежит неостребованная кредиторская задолженность. Следует установить, не перекрывается ли в бухгалтерских балансах дебиторская задолженность кредиторской путем отражения свернутого сальдо по расчетным счетам.

При анализе прочей дебиторской задолженности важно проверить наличие задолженности работников предприятия или фирмы за пользование основными средствами и инвентарем; отпущенные без предварительной оплаты материальные ценности; не сданную при увольнении спецодежду и др. Особое внимание внутренних контролеров должно быть уделено учету результатов инвентаризации.

В бухгалтерском учете результаты инвентаризации отражаются в том месяце, в котором она была закончена. Итоги годовой инвентаризации включаются в годовой отчет.

Проверка реального состояния средств хозяйства выполняется путем осмотра и обследования определенных объектов.

Осмотр представляет собой непосредственное изучение компетентным человеком определенных объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции, а также, если это потребовалось, фиксацию важной информации об особенностях осмотренных объектов.

Обследование, как и осмотр, — это непосредственное изучение компетентными работниками определенных объектов хозяйственной системы. Однако при обследовании чаще осуществляется документирование важной информации об их выявленных дополнительных особенностях. Это могут быть акты, протоколы и другая подобная документация.

Осмотру могут подвергаться самые различные объекты: производственные помещения, оборудование, территории, склады, продукция и др. К осмотру или обследованию при необходимости привлекают руководителей проверяемого объекта или ответственных за те или иные участки работы лиц, которые могут дать необходимые пояснения.

В торговых организациях для проверки многих хозяйственных операций требуется проводить тщательный осмотр маркировки, товарных знаков, наличия акцизных марок, других отличительных признаков конкретных товаров. Полученные при осмотре данные сопоставляются с содержанием бухгалтерских документов. В тех случаях, когда для проверки документов требуется изучить свойства осматриваемых товаров, к участию в осмотре может быть привлечен специалист-товаровед.

При осмотре весового хозяйства могут быть обнаружены следующие нарушения: отсутствие клейма на весоизмерительных приборах; облегченные гири; утяжеленные чаши для взвешивания; разбалансированные весы и др.

В свою очередь, осмотр торговых помещений позволит установить нарушения при использовании контрольно-кассовых машин. Все данные, полученные при осмотре, сопоставляются с содержанием бухгалтерских документов.

В случаях, если необходимы более глубокая проверка и выяснение состояния учета и соблюдения технологического процесса, проверяющим лицом осуществляется обследование отдельных участков предприятия. В процессе данной деятельности могут быть установлены факты нарушения правил хранения продукции; неудовлетворительная организация контрольно-пропускного режима и др.

Контрольный обмер — методический прием внутреннего контроля, с помощью которого определяется фактически выполненный объем строительных или строительно-монтажных работ, произведенных хозяйственным или подрядным способом, и правильность их оплаты.

4.3. Методы проверки отдельных документов и их совокупностей по однотипным и взаимосвязанным операциям

Все хозяйственные операции и факты хозяйственной жизни у экономических субъектов должны быть документированы.

Документы могут быть либо доброкачественными, либо недоброкачественными, и частные задачи внутреннего аудита нередко состоят в выявлении недоброкачественных документов с целью их последующего анализа.

Для классификации документов по качественным признакам используют три критерия доброкачественности документов.

1. Формальный критерий. Любой доброкачественный документ должен быть составлен по определенной форме.

2. Критерии законности. Хозяйственная операция, отраженная в документе, должна быть законна по своему содержанию.

3. Критерии действительности. Документ должен отражать содержание именно той хозяйственной операции, для которой он был создан, причем отражать это содержание в неискаженном виде относительно объемов, даты, участвующих в хозяйственной операции сторон или лиц и т. д.

Документы, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных критериев, являются недоброкачественными.

Недоброкачественные документы, в свою очередь, могут быть подразделены на две большие группы.

1. Документы, недоброкачественные по форме. Они отражают реальные хозяйственные операции в неискаженном виде и объеме. Однако такие документы требуют особого внимания, поскольку среди них могут быть:

а) неправильно оформленные, например, с использованием нетиповой межведомственной формы;

б) неоформленные или недооформленные, например, без указания определенных реквизитов, обязательных для данного типа документов.

2. Документы, недоброкачественные по существу.

Среди них могут быть:

а) недоброкачественные документы, содержащие случайные ошибки или даже незаконные операции (например, совершенные экономическим субъектом по незнанию того или иного пункта различных положений, инструкций и других нормативных актов по отнесению расходов на соответствующие источники финансирования);

б) содержание признаков преднамеренных действий (такие действия при возбуждении уголовного дела могут быть признаны материальным или интеллектуальным подлогом).

Последовательный просмотр первичных документов и учетных регистров — сканирование.

В результате сканирования аудитор обращает внимание на нестандартные документы, например:

1) были использованы бланки неустановленной формы или нарушился порядок их составления (например, заполненные ручным способом при общей комплексной механизации бухгалтерского учета);

2) остались незаполненными некоторые из необходимых реквизитов — от часто встречающихся фактов отсутствия подписей соответствующих должностных лиц и вплоть до более диковинных, когда, к примеру, на инвентарной описи отсутствует дата снятия остатков;

3) использованы лишние, не предусмотренные типовыми формами реквизиты;

4) использованы ненадлежащие реквизиты, не соответствующие тем, которые предусмотрены типовыми формами.

Запросы и внешние подтверждения. Подтверждающая информация, полученная из внешних источников и оформленная в виде ответа на запрос, необходима для подтверждения остатков денежных средств на банковских счетах; дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе полученных займов; материально-производственных запасов, которые переданы в переработку или на комиссию; финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных организации на отчетную дату; условий соглашений и хозяйственных операций, которые проверяемая организация вела вместе с третьим лицом.

Процесс получения и анализа аудиторских доказательств в виде ответов третьих лиц на запросы проверяемой организации называется внешним подтверждением.

Аудитор может составить запрос в виде позитивного или негативного подтверждения, в зависимости от специфики информации, которую он хочет получить от третьей стороны.

Позитивное подтверждение предполагает, что ответ на запрос третье лицо обязано прислать в любом случае, а при негативном

подтверждении отвечать на запрос третье лицо будет только в случае несогласия с информацией, указанной в запросе.

Взаимная сверка. При взаимной сверке сопоставляются различные по своему наименованию и характеру документы, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций.

Возможности взаимной сверки различных документов весьма разнообразны. У каждого экономического субъекта они зависят от отраслевой специфики предприятия, а также от особенностей системы внутрихозяйственного контроля.

Хронологическая проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств. Проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств по этому принципу состоит в том, что их остатки определяют не только на дату той или иной инвентаризации, сличая их с остатками документальными, но при необходимости на каждую дату (на конец каждого дня) любого межинвентаризационного периода. Существует даже возможность определения таких остатков после каждой хозяйственной операции.

Применение данного приема позволяет внутреннему аудитору собрать дополнительные свидетельства о признаках потенциальных злоупотреблений, выявить противоречия в учетных данных, в том числе создание неучтенных излишков.

4.4. Аналитические процедуры

Аналитические процедуры, играющие основополагающую роль при получении аудиторских доказательств в ходе внутреннего аудита, состоят в выявлении, анализе, оценке и проверке по существу соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности предприятия и в определении их взаимной причинно-следственной связи.

Основная цель аналитических процедур — поиск и выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов хозяйственной деятельности, определяющих результаты хозяйственной деятельности и области потенциального риска. Эти факты представляют существенный интерес при определении стратегии и тактики, имея в виду основополагающий принцип непрерывности работы предприятия в рыночных условиях.

Применение аналитических процедур обеспечивает повышение качества проведения внутреннего аудита и позволяет значительно сократить

время на его проведение посредством сокращенного числа детальных аудиторских процедур в рамках предусмотренной программы.

Аналитические процедуры выполняются, как правило, на протяжении всего аудиторского процесса, их виды определяются соответствующими этапами реализации плана внутреннего аудита. Находят широкое применение следующие виды аналитических процедур: сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми или сметными показателями работы предприятия; сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности и показателей бизнес-плана с прогнозами, определенными аудиторскими методами (методом простого сравнения; выявлением тенденций изменения какого-либо показателя в отчетном периоде и распространения на будущие (прошедшие) периоды; выявлением количественных взаимосвязей между какими-либо показателями с целью исчисления их значений в будущие периоды; сравнение показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми самим предприятием или действующим законодательством; сравнение фактических показателей с данными аналогичных предприятий данной отрасли, действующих в данном сегменте рынка; сравнение показателей бухгалтерской отчетности со статистическими и другими данными, не входящими в ее состав; вертикальный, горизонтальный и трендовый анализ показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов; другие виды аналитических процедур, учитывающие индивидуальные особенности организационной структуры предприятия, на котором проводится внутренний аудит.

При сравнении фактических показателей отчетности предприятия с бизнес-планом аудитор должен оценить методику планирования. Если, по мнению аудитора, плановые показатели нереальны, аудитор не должен их использовать для получения аудиторских доказательств. Об этом следует указать в рабочей документации.

4.5. Аудиторская выборка

Выборка — это статистический метод, заключающийся в отборе данных из проверяемой совокупности по определенному интервалу, признаку, и носит случайный характер.

Аудиторские выборки для проверки операций — метод проверки баланса или класса операций организации, при котором аудиторские процедуры применяются менее чем к 100 % имеющихся в распоряжении внутреннего аудитора элементов.

Фактически при большом объеме исходной совокупности аудитор может проверить лишь 10 или даже 5 % общего количества элементов в проверяемой совокупности, получив при этом ясное представление о частоте появления ошибок во всей совокупности либо (что более важно) — об ожидаемой величине суммы ошибок.

Выборочный аудит регулярно используется при внешних аудиторских проверках (как правило, в комбинации со сплошным аудитом), так как объем проверяемой информации очень велик, а проверку надо завершить в сжатые сроки. Методы выборочного аудита имеют много общего с выборочным контролем качества продукции на предприятии.

Применение выборки во внутреннем аудите может быть обоснованно лишь в том случае, если это отвечает цели и задачам проверки.

При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может: отобрать все элементы (сплошная проверка); отобрать специфические (определенные) элементы; отобрать отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Выбор одного из методов при проведении аудита зависит от правильности ведения бухгалтерского учета, состояния системы внутреннего контроля, а также задач внутренней аудиторской проверки.

Факторы, влияющие на методы осуществления выборки:

- 1) предположение о местонахождении большинства ошибок;
- 2) объем (размер) совокупности;
- 3) значимость совокупности;
- 4) использование других методов проверки;
- 5) требуемая точность результатов выборки;
- 6) ожидаемая ошибка;
- 7) другие характеристики совокупности.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключаются особенности методики внутреннего аудита?
2. Каким образом должна проводиться инвентаризация внутренними аудиторами?
3. Какие методы фактического контроля используются внутренними аудиторами?
4. Раскройте сущность методов проверки внутренними аудиторами отдельных документов и их совокупностей по однотипным и взаимосвязанным операциям.

5. Какие документы считаются недоброкачественными?
6. С какой целью внутренние аудиторы применяют аналитические процедуры?
7. Какие факторы влияют на методы осуществления аудиторской выборки внутренними аудиторами?

Тема 5. Проведение внутреннего аудита

- 5.1. Оценка состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации.
- 5.2. Подготовка рабочих документов.
- 5.3. Особенности организации внутреннего аудита в организациях малого бизнеса.
- 5.4. Внутренний аудит в условиях компьютерной обработки данных.

5.1. Оценка состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации

Объектом внутреннего аудита на предприятии обычно является выбранная система бухгалтерского учета, закрепленная в его Учетной политике. Проверка должна установить, насколько эта система достоверно отражает хозяйственную деятельность экономического субъекта во всех ее проявлениях.

Еще на стадиях планирования и проведения внутреннего аудита специалист обязан разобраться в принятой системе бухгалтерского учета на предприятии.

В ходе проведения внутреннего аудита оценивается организация бухгалтерского учета на его соответствие действующим нормативным документам и отражаются случаи выявленных нарушений.

При проведении внутреннего аудита в части оценки состояния организации бухгалтерского учета экономического субъекта следует иметь в виду, что система бухгалтерского учета хозяйственных операций может считаться эффективной, если:

- 1) операции в учете правильно отражают временной поток их осуществления;
- 2) операции в учете зафиксированы в правильных суммах;
- 3) операции правильно и в соответствии с действующими

нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;

4) зафиксированы детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;

5) ограничена возможность появления злоупотреблений.

В ходе проверки следует:

1) ознакомиться с внутренними документами предприятия, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета;

2) определить, в какой мере реальное состояние дел соответствует положениям вышеперечисленных документов;

3) проследивать движение отдельных сумм в учете от первичных документов до их вклада в отчетные и консолидированные документы.

Проведение внутреннего аудита должно быть построено таким образом, чтобы не только выявить ошибки, но и разработать мероприятия по их устранению, а также профилактике злоупотреблений и ошибок.

С этой целью необходимо детально изучить системы учета и внутреннего контроля экономического субъекта на предмет их подверженности злоупотреблениям (недобросовестным действиям).

Под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод.

Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе внутреннего аудита: искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности; искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия: фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется отчетность; преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности; преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг. Как правило, такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

До получения доказательств обратного аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные.

5.2. Подготовка рабочих документов

Внутренняя аудиторская проверка, являясь по существу документальной, обязывает сопровождать проверку обязательным документированием, т. е. отражать полученную информацию в рабочей документации аудита, к которой относятся:

- 1) планы и программы проведения аудита;
- 2) объяснения, пояснения и заявления работников подразделения по вопросам, вытекающим из существа проверки;
- 3) копии первичных документов подразделения, свидетельствующие о хозяйственных операциях, фотографии объектов, акты, справки, протоколы, инвентаризационные описи и другие документы, составленные совместно с работниками подразделения и другими работниками, привлекаемыми для участия в проверке, служащие доказательством записей в акте проверки;
- 4) регистры бухгалтерского учета;
- 5) результаты инвентаризаций;
- 6) бухгалтерская отчетность;
- 7) записи об изучении и оценке систем оперативного и складского учета, вопросники, схемы документооборота и другие;
- 8) производственно-финансовый анализ фактических показателей подразделения;
- 9) материалы, свидетельствующие о работе, выполненной не аудитором, но под его контролем;
- 10) документы встречных проверок и объяснения лиц, не являющихся работниками данного подразделения;
- 11) копии бухгалтерской, оперативной внутривозвратной отчетности.

Перечень рабочей документации внутреннего аудита, прилагаемой к актам (отчетам) о проверке, определяет аудитор, проводящий проверку. Главное требование к этой документации — ее убедительность

и весомость при доказательстве выводов и предложений, вытекающих из материалов проверки. Поэтому ограничений по подбору доказательств не устанавливается.

Наиболее ценными считаются аудиторские доказательства, полученные внутренним аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Доказательства обобщаются в создаваемых аудитором собственных первичных документах, например, в виде таблиц, расчетов и т. д., способствующих пониманию собранной информации должностными лицами и учредителями предприятия, не имеющими специального образования.

При обнаружении внутренним аудитором искажения сводных бухгалтерских документов или внутренней отчетности он обязан описать вид искажения и определить фактор риска выявленного искажения. Прежде всего, с налоговой точки зрения, какие последствия возможны при неустранении данного искажения, причину искажения (нарушение установленных правил организации и ведения бухгалтерского учета; изменение договорных отношений и недоведение их до подразделения; арифметические и логические ошибки, недосмотр в полноте учета; нетипичные сделки и другие, которые могут быть как преднамеренными, так и непреднамеренными). Выводы о виновности и ответственности работников, допустивших искажения в бухгалтерском учете, обязаны сделать должностные и иные лица, назначившие проверку. В компетенцию аудитора не входит делать выводы о виновности или невиновности тех или иных лиц.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению. Срок и порядок хранения данной документации определяется должностным лицом, назначившим аудиторскую проверку.

5.3. Особенности организации внутреннего аудита в организациях малого бизнеса

Для малых экономических субъектов характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения внутреннего контроля. Данные особенности бывают, как правило, вызваны следующими факторами:

а) ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета и подготовку отчетности;

б) преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности такого экономического субъекта.

Во время аудита малых экономических субъектов особое внимание необходимо уделить следующим потенциальным факторам риска:

а) учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности;

б) руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;

в) вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах, количества учетных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;

г) в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;

д) если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги, возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается (с целью нарушения требований налогового законодательства), а расходы — завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников);

е) при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности малого экономического субъекта может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надежности учета экономического субъекта в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности.

Многие средства внутреннего контроля, которые могли бы быть применены в отношении крупных хозяйствующих субъектов, нецелесообразно применять в отношении субъектов малого предпринимательства. Например, в субъектах малого предпринимательства процедуры бухгалтерского учета могут выполняться небольшим числом лиц, которые могут выполнять обязанности, связанные как с обработкой, так и с хранением документации. Таким образом, разделение обязанностей может отсутствовать или быть весьма ограниченным.

5.4. Внутренний аудит в условиях компьютерной обработки данных

Большое значение имеет также классификация по типам внутреннего контроля. Известны следующие типы внутреннего контроля: неавтоматизированный; не полностью автоматизированный; полностью автоматизированный.

Неавтоматизированный внутренний контроль осуществляется непосредственно его субъектами без применения автоматических средств.

Не полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется его субъектами с применением автоматических средств регистрации, обработки, измерения и т. п. (например контроль качества работы производственного оборудования с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей).

Полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется целиком в автоматическом режиме под управлением субъектов внутреннего контроля.

Примерами полностью автоматизированного внутреннего контроля могут служить:

- автоматическое обнаружение и исправление ошибки прикладной компьютерной программой;
- работа программ, обеспечивающих выделение или перечисление тех пунктов, которые не соответствуют установленным критериям (например, если сумма по счетам на закупку находится вне установленных пределов);
- работа антивирусных программ;
- программные проверки типа подсчета общих сумм для контроля правильности расчетов (например, согласование суммы счетов на закупки с общей суммой счетов, рассчитанной в результате другой операции);

- программные проверки на соответствие данных и выдача информации по отсутствию соответствия (например, сравнение неоплаченных счетов-фактур на закупку с файлами записей по полученным товарам, производимое программой перед оплатой счета продавца);
- работа контрольных модулей корпоративных систем;
- самодиагностика программных средств.

Тема 6. Обобщение и реализация результатов внутреннего аудита

6.1. Порядок составления заключительного документа по внутренней аудиторской проверке.

6.2. Принятие мер к устранению выявленных аудитом недостатков и нарушений.

6.3. Организация последующего аудиторского контроля.

6.4. Оценка эффективности работы служб внутреннего аудита.

6.1. Порядок составления заключительного документа по внутренней аудиторской проверке

Для внутреннего аудита пока нет утвержденной законодательными или нормативными актами формы отчетности. Практический опыт различных организаций показывает, что она может иметь разные документальные формы: аудиторские справки; аудиторское заключение; справка об экспертизе; докладная записка; отчет о проверке; акт ревизии и т. п. Целесообразно исходить из названия «Отчет», поскольку это соответствует белорусским правилам, и разработать систему требований к составлению отчетов по разным направлениям деятельности службы внутреннего аудита.

Отчет внутреннего аудитора может иметь три части.

Вводная часть отчета внутреннего аудита должна включать следующие реквизиты и сведения: номер отчета; название подразделения, филиала, предприятия; наименование населенного пункта, на территории которого производится проверка; дата написания отчета; срок проведения проверки в соответствии с общим планом или планом-графиком проведения внутреннего аудита; указания на вопросы

проверки (в случае внеплановой проверки); период деятельности организации, за который проведена проверка; дата начала и окончания проверки; фамилии, имена и отчества лиц, проводивших и принимавших участие в проверке; фамилии, имена и отчества руководителей проверяемого подразделения, филиала, предприятия; иные необходимые сведения.

Аналитическая часть отчета содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых, и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

Итоговая часть отчета должна содержать общий вывод о состоянии бухгалтерского учета, внутреннего контроля и отчетности, а также предложения по устранению выявленных нарушений.

При составлении отчета внутреннего аудитора из рабочих документов внутреннего аудитора берутся сведения о наиболее существенных нарушениях в учете, значительно искажающих отчетность, делается общий вывод о степени достоверности отчетности с указанием нарушений, которые снижают достоверность отчетности или ставят ее под сомнение. Мнение внутреннего аудитора должно быть подкреплено ссылкой на соответствующие законодательные и инструктивные документы с развернутой аргументацией причин, приведших к такому мнению.

Отчет внутреннего аудитора должен содержать раздел, посвященный анализу платежеспособности и финансовой устойчивости организации, а также прогнозной оценке ее финансового состояния на будущее.

Отчет внутреннего аудитора заполняется в трех экземплярах, один из которых передается руководству проверяемой организации, другой экземпляр — в адрес вышестоящей организации (заказчика для службы внутреннего аудита), третий — в архив службы внутреннего аудита. Отчет подписывается руководителем службы внутреннего аудита. Все три экземпляра отчета являются первыми.

6.2. Принятие мер к устранению выявленных аудитом недостатков и нарушений

Проверка считается законченной, когда выявленные нарушения устранены, а финансово-хозяйственная деятельность проверяемого подразделения обеспечивает полный хозяйственный расчет и рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Выявленные в ходе проверки недостатки, не требующие существенных изменений в деятельности подразделения и входящие в компетенцию руководителя подразделения, необходимо устранить по ходу проверки. Об их устранении в процессе проверки делаются соответствующие записи в отчете.

Если при проверке выявлены серьезные нарушения законодательства, недостачи, хищения денежных средств или материальных ценностей, нарушения налогового законодательства, требующие внесения изменений в бухгалтерскую отчетность предприятия и возмещения потерь (т. е. имеется основание для отстранения от работы виновных должностных лиц и взыскания с них причиненного ущерба), материалы проверок передаются в юридический отдел предприятия. Последний дает правовую оценку записям в материалах проверки и готовит иски для передачи в суд с целью возмещения материального ущерба.

Юридическому отделу должны быть переданы акт проверки в подлиннике с приложенными к нему заверенными копиями документов, подтверждающих причиненный ущерб; объяснения должностных лиц, на которых возлагается ответственность за причиненный ущерб; дополнительные данные, подтверждающие правильность записей в материалах проверки и величину причиненного ущерба; расчет ущерба за подписью руководителя предприятия и главного бухгалтера; трудовой договор с должностными лицами, допустившими ущерб, и приказ о принятии их на работу.

После выявления размера причиненного ущерба в материалах проверки, инвентаризации или иным способом, меры по его возмещению должны приниматься немедленно.

Профилактической мерой, эффективно способной предотвратить злоупотребления материально ответственных и должностных лиц, является своевременное уведомление их о юридической ответственности. Законодательно установлены три правовые формы охраны собственности от посягательств — гражданская, административная и уголовная.

Повышению эффективности проверок способствует обсуждение их итогов с учредителями, руководителями и ответственными работниками предприятия. При необходимости вопросы сохранности собственности обсуждаются с персоналом подразделения, вносятся их предложения по организационно-техническим мероприятиям и утверждаются планы по устранению выявленных недостатков и меры по повышению эффективности работы данного подразделения. Отчетные документы по аудиторским проверкам, проект решения

по проверке, приложение, другие документы по проверке и перечень принятых мер представляются на рассмотрение должностному лицу, назначившему аудиторскую проверку.

Четко налаженный контроль за выполнением принятых решений по результатам аудиторских проверок обеспечивает эффективность мероприятий по устранению выявленных проверкой недостатков.

Контроль за исполнением приказа осуществляется путем рассмотрения докладов руководителя проверенного подразделения о выполнении указаний руководителя предприятия, анализа данных отчетности и документальной проверки работы подразделения на месте.

Для учета и контроля за исполнением решений по аудиторским проверкам аудиторская служба или аудитор ведут книгу учета аудиторских проверок и принятых по ним мер.

6.3. Организация последующего аудиторского контроля

Служба внутреннего аудита должна осуществлять следующие мероприятия последующего аудиторского контроля:

- осуществлять методическую поддержку обособленных подразделений (выпускать информационный бюллетень с рекомендациями по ведению учета, налогообложению);
- организовывать семинары по обучению и повышению квалификации бухгалтеров и экономистов подразделения, филиала, предприятия;
- проводить консультации по текущим вопросам;
- оказывать консультирование по автоматизации учетно-аналитической работы;
- осуществлять контроль за эффективностью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- вести контроль за соблюдением законодательства, нормативных актов, требований учетной политики;
- осуществлять контроль за сохранностью и состоянием имущества подразделения, филиала, предприятия;
- осуществлять мероприятия по предупреждению злоупотреблений и проводить специальные расследования по фактам недобросовестных действий материально ответственных и должностных лиц.

6.4. Оценка эффективности работы служб внутреннего аудита

В каждой организации, уже создавшей службу внутреннего аудита или только планирующей создание такого подразделения, возникает вопрос об окупаемости такого организационного преобразования.

Эффективность внутреннего контроля оценить достаточно трудно. Дело в том, что, во-первых, результат не всегда измерим количественно. Во-вторых, эффективность зависит не только от самих аудиторов, но и, в значительной степени, от последующих действий заказчиков: учредителей, акционеров, руководителей и т. п. И, в-третьих, играет роль субъективизм оценок заказчиков.

Для анализа продуктивности аудита следует использовать качественные и количественные показатели. Они должны определять динамику выполнения годового плана по внутреннему аудиту и затраты СВА по проектам. Кроме того, система показателей должна позволять оценить степень удовлетворенности заказчиков от выполненной аудиторами работы. Каждая компания сама определяет критерии эффективности деятельности СВА. Состав и целевые значения показателей устанавливает начальник СВА по согласованию с руководством. При этом основные заказчики (совет директоров и высшее исполнительное руководство) могли бы оценивать деятельность СВА по трем–пяти показателям. С другой стороны, руководитель СВА мог бы оценивать деятельность возглавляемой службы по большему числу показателей.

К показателям эффективности деятельности внутреннего аудита могут относиться, например, следующие: количество завершенных аудитов по сравнению с утвержденным руководством компании планом; количество проведенных за период аудитов в расчете на одного аудитора; количество аудитов, проведенных в соответствии с бюджетом; процент выполненных аудиторских рекомендаций; количество повторных аудиторских рекомендаций; прямое сокращение затрат/экономия от выполнения рекомендаций аудита; удовлетворенность заказчиков (клиентов) аудита.

Наряду с процедурой периодической оценки эффективности службы внутреннего аудита, должна существовать программа повышения качества ее работы. К проводимым в рамках этой программы мероприятиям относятся:

- текущий контроль (мониторинг) качества внутренних аудитов. Его проводят руководитель и менеджеры СВА в ходе проведения аудитов. Мониторинг направлен на то, чтобы деятельность внутренних

аудиторов соответствовала процедурам и регламентам компании и самой СВА. Также он позволяет руководителю СВА удостовериться в том, что аудиторы выполняют аудиторские задания на должном профессиональном уровне;

- внутренние оценки, проводимые не реже одного раза в год руководителем и менеджерами СВА. Их цель — выявить собственными силами резервы для совершенствования деятельности каждого внутреннего аудитора и всей службы в целом;

- внешние оценки, проводимые не реже одного раза в 5 лет. Их осуществляют структуры, которые по отношению к службе внутреннего аудита являются сторонними.

Список использованных источников

1. Акулич, Ю. И. Ревизии и аудит: практикум / Ю. И. Акулич. – Минск: Современная школа, 2006. – 201 с.
2. Аудит: учебник для вузов / под общ. ред. В. И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2007.
3. Бровкина, Н. Д. Контроль и ревизия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Налоги и налогообложение» / Н. Д. Бровкина; под ред. М. В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 344 с.
4. Вишневский, А. А. Финансовый контроль: учеб. пособие / А. А. Вишневский, В. С. Гальцов, И. В. Сауткин. – Минск: Академия МВД Республики Беларусь, 2005. – 91 с.
5. Голощাপов, Н. А. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Н. А. Голощাপов, А. А. Соколов. – М.: Альфа-Пресс, 2007. – 282 с.
6. Дробышевский, Н. П. Ревизия и аудит: учеб.-метод. пособие / Н. П. Дробышевский, Д. Т. Солодкий; под общ. ред. Н. П. Дробышевского. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: Мисанта, 2009. – 333 с.
7. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит: пособие для студентов экон. спец. вузов: в 2 ч. Ч. 1 / В. Н. Лемеш. – Минск: Изд-во Гревцова, 2007. – 288 с.
8. Мерзликина, Е. М. Аудит: учебник / Е. М. Мерзликина, Ю. П. Никольская. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 368 с.
9. Пупко, Г. М. Аудит и ревизия: учеб. пособие / Г. М. Пупко. – Минск: Мисанта, 2005. – 429 с.
10. Харламова, О. И. Ревизия и аудит: учеб.-метод. комплекс / О. И. Харламова, В. Ф. Бабына, Т. И. Панова. – Гомель: ГГУ им. Ф. Скорины, 2005. – 171 с.
11. Шеремет, А. Д. Аудит: учебник для студентов вузов, обуч. по экон. спец. и направлениям / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 447 с.

Производственно-практическое издание

**Харламова Ольга Ивановна,
Бабына Владимир Филиппович,
Панова Татьяна Игоревна**

РЕВИЗИЯ И АУДИТ
ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО
КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Практическое руководство

для студентов специальности

1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (по направлениям),

1-25 01 04 «Финансы и кредит»,

1-26 01 01 «Государственное управление»

Редактор *В. И. Шкредова*

Корректор *В. В. Калугина*

Подписано в печать 20.01.2015. Формат 60х84 1/16.

Бумага офсетная. Ризография. Усл. печ. л. 2,8.

Уч.-изд. л. 3,1. Тираж 25 экз. Заказ 41.

Издатель и полиграфическое исполнение:

учреждение образования

«Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,

распространителя печатных изданий № 1/87 от 18.11.2013.

Специальное разрешение (лицензия) № 02330 / 450 от 18.12.2013.

Ул. Советская, 104, 246019, Гомель.

О. И. Харламова, В. Ф. Бабына, Т. И. Панова

РЕВИЗИЯ И АУДИТ

ОРГАНИЗАЦИЯ

ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО

КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Гомель
2015

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ